

TE Vwgh Erkenntnis 2009/6/23 2004/13/0090

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.06.2009

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 § 8 Abs2;

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der P GmbH in Liqu. in Wien, vertreten durch Captura Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH in 1180 Wien, Ferrogasse 37, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 11. Mai 2004, Zlen. RV/1009-W/02, RV/1010-W/02, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1995, Gewerbesteuerermessbeträge für die Jahre 1991 bis 1993 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Betriebsgegenstand der im Jahr 1990 eingetragenen Beschwerdeführerin, einer bei Erlassung des angefochtenen Bescheides in Liquidation befindlichen GmbH, war die Planung, Leitung und Errichtung von Realitätenprojekten. Ihre Gesellschafter waren zu 76 % Dipl.-Ing. Laurids O. und zu 24 % dessen Bruder, Mag. Manfred O.

Mit Vertrag vom 8. Juli 1991 mietete die Beschwerdeführerin vom Gesellschafter Mag. Manfred O. eine von diesem im Jahr 1990 erworbene Liegenschaft in B. mit den darauf errichteten Gebäuden - laut Beilagen zum Vertrag ein seit dem Mittelalter bestehendes Anwesen in exponierter Lage - um einen Mietzins von S 5.000,-- monatlich. Im Vertrag wurde u.a. festgehalten, das Mietobjekt solle dazu dienen, den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin "die Möglichkeit zu Rekreation, Regeneration, Brainstorming etc. zu eröffnen und die Schulung sowie Weiterbildung der Mitarbeiter durch Veranstaltung von Kursen, Seminaren und ähnlichen Veranstaltungen in einem ruhigen, im Grünen gelegenen, hierfür geeigneten Objekt durchzuführen". Die Mieterin nehme "zur Kenntnis, dass Investitionen größeren Ausmaßes erforderlich sein werden, um den Mietgegenstand in einen zur Erreichung des Mietzweckes geeigneten Zustand zu versetzen. Bauliche Veränderungen, die der Zustimmung von Behörden bedürfen, müssen zuvor vom Vermieter genehmigt werden. Der Vermieter wird hierzu seine Zustimmung erteilen, wenn diese Veränderungen dem Vertragszweck entsprechen und keine erhebliche Beeinträchtigung seiner eigenen Interessen darstellen und sämtliche Kosten dieser Veränderungen zu Lasten der Mieterin gehen. (...) Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und kann überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin verlangen. Die Vertragsparteien erklären, dass die in diesem Vertragspunkt betroffenen Vereinbarungen wesentlich für die Festlegung des vereinbarten Mietzinses von monatlich S 5.000,-- waren." Das Mietverhältnis habe am 1. Mai 1991 begonnen und ende "am 31.12.1999 ohne Kündigung".

Von Oktober 1997 bis Juni 1998 fand bei der Beschwerdeführerin eine die Jahre 1990 bis 1995 betreffende Buch- und Betriebsprüfung statt. Im Bericht vom 15. Juli 1998 traf die Prüferin u.a. Feststellungen über die "Mieterinvestitionen in B. 1991-1995". Sie vertrat die Auffassung, während der "Umbauphase (1991-1995)" habe für die Beschwerdeführerin "nur eine begrenzte Nutzungsmöglichkeit" bestanden. Um der tatsächlichen Nutzung in den Jahren 1993 bis 1995 Rechnung zu tragen, werde "ein fremdüblicher Seminarpreis in vergleichbarer Umgebung als Nutzungseinlage unter Anrechnung der vom geprüften Unternehmen entrichteten Miete berücksichtigt". Die "Übernahme der Mieterinvestitionen" im Ausmaß von S 5,2 Mio. "ohne dafür nach nur 9-jähriger Nutzung eine Entschädigung zu erhalten" könne nicht als fremdüblich bezeichnet werden und halte daher einem Fremdvergleich nicht stand. Die Investitionen seien dem Gesellschafter Mag. Manfred O. als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen. Nicht die Beschwerdeführerin, sondern Mag. Manfred O. sei "von Beginn an wirtschaftlicher Eigentümer der mit dem Gebäude fest verbundenen Investitionen". Bei der Einkommensermittlung für die Jahre 1991 bis 1995 wurden die Kosten der Adaptierung des Gebäudes und diesbezügliche Vorsteuern zusammengerechnet, von den daraus resultierenden Zwischensummen für die Jahre 1993 bis 1995 fremdübliche Seminarkosten abzüglich der entrichteten Mieten abgezogen und die auf diese Weise ermittelten Beträge außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ - zum Teil unter Wiederaufnahme von Verfahren - entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1995, Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1991 bis 1993 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995.

In ihrer Berufung gegen diese Bescheide machte die Beschwerdeführerin u.a. geltend, die Betriebsprüfung habe dem Mietvertrag einen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden, klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt nicht abgesprochen. Zur Frage, ob er auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, wurde in der Berufung vorgebracht, das Vertragsverhältnis werde über den 31. Dezember 1999 hinaus fortgesetzt werden. Die im Vertrag vorgesehene Befristung bewirke keinen für den Vermieter durchsetzbaren Endtermin, weil das Objekt dem Mietrechtsgesetz unterliege und - wie näher ausgeführt

wurde - keiner der danach zulässigen Fälle einer Befristung vorgelegen sei. Der Vertrag halte einem Fremdvergleich unter diesen Umständen stand, weil es der täglichen Praxis entspreche, dass am Anfang der Mietdauer höhere Investitionen getätigt würden, die sich in der Folge durch geringe monatliche Mieten ausgleichen würden.

Unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1998, ZI.96/15/0086, machte die Beschwerdeführerin weiters geltend, erst bei Beendigung des Mietvertrages könne es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen, wenn der Verkehrswert des Gebäudes durch Mieterinvestitionen erhöht werde. Die Annahme, Mag. Manfred O. sei von Anfang an wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen, impliziere einen Scheinvertrag.

Die Betriebsprüferin hielt dem in ihrer Stellungnahme zur Berufung u.a. entgegen, das Mietverhältnis unterliege zwar näher genannten Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über Befristungen von Mietverhältnissen, es bestehe jedoch die jederzeitige Möglichkeit einer einvernehmlichen Vertragsauflösung. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei davon auszugehen gewesen, dass das Mietverhältnis am 31. Dezember 1999 enden werde und die Mieterinvestitionen spätestens zu diesem Zeitpunkt unentgeltlich in das Eigentum von Mag. Manfred O. übergehen würden. Es bestünden daher "keine Bedenken, die vertraglichen Vereinbarungen bezüglich der Beendigung des Mietverhältnisses anzuerkennen".

Mit dem angefochtenen, nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung erlassenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie vertrat die Ansicht, dass das Mietverhältnis "in seiner Gesamtheit" nicht anzuerkennen sei, und begründete dies in ihren Erwägungen wie folgt:

"Die Betriebsprüfung legt ihrer rechtlichen Beurteilung unter anderem die mangelnde Fremdüblichkeit des Mietvertrages zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bw. zugrunde.

Gemäß ständiger Rechtsprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- -Strichaufzählung
nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- -Strichaufzählung
einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- -Strichaufzählung
unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH99/16/0233 vom 17.2.2000 mit weiteren Verweisen).unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären vergleiche , VwGH 99/16/0233 vom 17.2.2000 mit weiteren Verweisen).

Die Forderung nach einem klaren, eindeutigen Inhalt von Verträgen ist für den vorliegenden Fall näher zu untersuchen. Gemäß Pkt. III des vorgelegten Mietvertrages vom 8. Juli 1991 beginnt das Mietverhältnis am 1. Mai 1991 und endet am 31.12.1999 ohne Kündigung. Abgesehen von dem steuerlich zu beachtenden Rückwirkungsverbot liegt hinsichtlich der Befristung eine klare und eindeutige Vereinbarung vor, wobei die Bp. die mangelnde Fremdüblichkeit der Vereinbarung zum Anlass genommen hat, ihr die steuerliche Anerkennung zu versagen. Gemäß Pkt. römisch drei des vorgelegten Mietvertrages vom 8. Juli 1991 beginnt das Mietverhältnis am 1. Mai 1991 und endet am 31.12.1999 ohne Kündigung. Abgesehen von dem steuerlich zu beachtenden Rückwirkungsverbot liegt hinsichtlich der Befristung eine klare und eindeutige Vereinbarung vor, wobei die Bp. die mangelnde Fremdüblichkeit der Vereinbarung zum Anlass genommen hat, ihr die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Die Bw. hat mit Berufungsschreiben vom 9.10.1998 sowie in der Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Bp. vom 10.3.1999 unter Vorlage einer 'gutachterlichen Stellungnahme' von W.D. dargelegt, dass der vorliegende Vertrag in dieser Form nicht hätte geschlossen werden dürfen, sondern vielmehr von einem unbefristeten Mietverhältnis auszugehen ist. Die Bp. anerkennt in der Stellungnahme zum Berufungsschreiben vom 15.1.1999 die grundsätzlichen Überlegungen der Bw. die zu einem unbefristeten Mietverhältnis führen würden, gibt jedoch zu bedenken, dass eine einvernehmliche Vertragsauflösung (Dissolution) nach dem Willen der Vertragspartner jederzeit möglich wäre.

Die Überlegungen der Bw. sowie der Bp. die mietrechtlichen Einschränkungen (zu ergänzen: für) die Auflösungsmöglichkeit des Vertrages betreffend gehen aber am Kern der Sache vorbei. Vereinbart wurde ein auf 9 Jahre befristetes Mietverhältnis. Daran ändert die nachträglich als rechtlich unwirksam erkannte Regelung nichts. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass sich die Vertragsparteien hinsichtlich der Vereinbarung einer Befristung des Mietverhältnisses in einem Rechtsirrtum befanden, was im Übrigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde. Dies vermag nichts an den Überlegungen der Betriebsprüfung, die sich am Vertragswillen beider Parteien zum

Zeitpunkt des Vertragsabschlusses orientierte, zu ändern. Eine Umdeutung des Vertrages durch die Bw. in der Form, dass von einem unbefristeten Mietverhältnis auszugehen wäre würde dazu führen, dass die Behörde infolge der Unkenntnis der Vertragsparteien bezüglich der mietrechtlichen Vorschriften von einer nachträglich als rechtlich zutreffend erkannten abweichenden Vereinbarung ausgehen müsste (unbefristetes Mietverhältnis), was im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht in der Absicht der Parteien lag, widrigenfalls der Vertrag mit einem anderen Inhalt (mit mietrechtlich gültigen Vereinbarungen) abgeschlossen worden wäre.

Zu der, in der Gegenäußerung zur Stellungnahme vorgelegten Vereinbarung der Gesellschafter der Bw. vom 14. (16.)9.1998, nach der der Mietvertrag bis 31.12.2010 verlängert wird, ist darauf hinzuweisen, dass eine derartige Vereinbarung keine steuerlich anzuerkennende Wirkung für die Vergangenheit entfalten kann. Vielmehr ist wie auch für den vorstehend beschriebenen Sachverhalt von den Verhältnissen im Prüfungszeitraum auszugehen.

Was die Anregung der Bw. betrifft, die Nutzungsdauer der Investitionen nunmehr von 10 Jahren auf 20 Jahre (aufgrund der neu getroffenen Vereinbarung) zu verlängern ist anzumerken, dass selbst bei Anerkennung des Mietvertrages mit nunmehr festgestellter unbestimmten Laufzeit die Nutzungsdauer der Investitionen maßgebend wäre (vgl. VwGH v. 25.4.2002, 99/15/0255), wurden doch unter anderem auch Neubauten errichtet. Was die Anregung der Bw. betrifft, die Nutzungsdauer der Investitionen nunmehr von 10 Jahren auf 20 Jahre (aufgrund der neu getroffenen Vereinbarung) zu verlängern ist anzumerken, dass selbst bei Anerkennung des Mietvertrages mit nunmehr festgestellter unbestimmten Laufzeit die Nutzungsdauer der Investitionen maßgebend wäre vergleiche , VwGH v. 25.4.2002, 99/15/0255), wurden doch unter anderem auch Neubauten errichtet.

Gemäß Punkt IV des Mietvertrages nimmt die Mieterin zur Kenntnis, dass Investitionen größeren Ausmaßes erforderlich sein werden, um den Mietgegenstand in einen zur Erreichung des Mietzweckes geeigneten Zustand zu versetzen. Der Mietzweck wird in Punkt II damit umschrieben, dass den Mitarbeitern der Bw. die Möglichkeit zur Rekreation, Regeneration, Brainstorming etc. eröffnet werden soll, sowie weiters die Schulung und Weiterbildung der Mitarbeiter durch Veranstaltung von Kursen, Seminaren und ähnlichen Veranstaltungen in einem ruhigen, im Grünen gelegenen, hierfür geeigneten Objekt durchgeführt werden soll. Weiters bestimmt Punkt IV, dass Reparaturen und Instandhaltungen im Inneren des Gebäudes, sowie am äußeren Teil und der Substanz ausschließlich zu Lasten der Mieterin (Bw.) gehen sollen. Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und kann überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin verlangen. Die Vertragsparteien erklären abschließend, dass die in diesem Vertragspunkt getroffenen Vereinbarungen wesentlich für die Festlegung des vereinbarten Mietzinses i.H.v. monatlich S 5.000,-- sind. Gemäß Punkt römisch vier des Mietvertrages nimmt die Mieterin zur Kenntnis, dass Investitionen größeren Ausmaßes erforderlich sein werden, um den Mietgegenstand in einen zur Erreichung des Mietzweckes geeigneten Zustand zu versetzen. Der Mietzweck wird in Punkt römisch zwei damit umschrieben, dass den Mitarbeitern der Bw. die Möglichkeit zur Rekreation, Regeneration, Brainstorming etc. eröffnet werden soll, sowie weiters die Schulung und Weiterbildung der Mitarbeiter durch Veranstaltung von Kursen, Seminaren und ähnlichen Veranstaltungen in einem ruhigen, im Grünen gelegenen, hierfür geeigneten Objekt durchgeführt werden soll. Weiters bestimmt Punkt römisch vier, dass Reparaturen und Instandhaltungen im Inneren des Gebäudes, sowie am äußeren Teil und der Substanz ausschließlich zu Lasten der Mieterin (Bw.) gehen sollen. Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und kann überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin verlangen. Die Vertragsparteien erklären abschließend, dass die in diesem Vertragspunkt getroffenen Vereinbarungen wesentlich für die Festlegung des vereinbarten Mietzinses i.H.v. monatlich S 5.000,-- sind.

Daraus ist abzuleiten, dass der Mietzins im Hinblick auf vom Mieter durchzuführende, nicht abzugeltende Investitionen vergleichsweise geringer festgesetzt werden sollte.

Bedeutsam erscheint in diesem Zusammenhang die Frage, ob für die angesprochenen Mieterinvestitionen eine Berechtigung des Mieters oder eine Verpflichtung desselben zur Durchführung dieser Arbeiten besteht.

Die diesbezüglichen Bestimmungen im Vertrag lassen nicht näher erkennen, welche Reparaturen/Instandhaltungen/Investitionen durchgeführt werden müssen.

Die Bw. vertritt im Berufungsschreiben u.a. die Meinung, dass verdeckte Ausschüttungen erst bei Beendigung des Mietverhältnisses möglich sind, der Vermieter Mieterinvestitionen erst bei Aufgabe des Mietobjektes als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern hätte und verweist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.2.1998, Zl. 96/15/0086.

Dem zit. Erkenntnis ist indes ein derartig eindeutiger Inhalt nicht zu entnehmen. Vielmehr wird dort in Bezug auf den Zeitpunkt der Versteuerung der Mieterinvestitionen darauf abgestellt, ob eine Berechtigung oder Verpflichtung hierfür vorlag. Im Falle der Berechtigung zur Durchführung von Investitionen ist in Hinblick auf die Erfassung beim Vermieter auf den Zeitpunkt der Beendigung des Bestandverhältnisses abzustellen, bei einer Verpflichtung fließen dem Vermieter die Vorteile im Zeitpunkt der Durchführung der Investitionen zu. Die Bw. geht im Lichte des zit.

Erkenntnisses offensichtlich davon aus, dass ihrerseits eine Berechtigung und keine Verpflichtung zur Vornahme von Investitionen vorliegt. Liegt aber keine Verpflichtung vor, so bleibt die Vertragsbestimmung unklar, wonach der Mietzins unter Berücksichtigung von im Vertrag unter Pkt. IV umschriebenen Maßnahmen mit S 5.000,-- festgesetzt wird, steht dem Vermieter doch kein durchsetzbares Recht derartige 'Maßnahmen' (Investitionen) zu verlangen, zu. Dem zit. Erkenntnis ist indes ein derartig eindeutiger Inhalt nicht zu entnehmen. Vielmehr wird dort in Bezug auf den Zeitpunkt der Versteuerung der Mieterinvestitionen darauf abgestellt, ob eine Berechtigung oder Verpflichtung hierfür vorlag. Im Falle der Berechtigung zur Durchführung von Investitionen ist in Hinblick auf die Erfassung beim Vermieter auf den Zeitpunkt der Beendigung des Bestandverhältnisses abzustellen, bei einer Verpflichtung fließen dem Vermieter die Vorteile im Zeitpunkt der Durchführung der Investitionen zu. Die Bw. geht im Lichte des zit.

Erkenntnisses offensichtlich davon aus, dass ihrerseits eine Berechtigung und keine Verpflichtung zur Vornahme von Investitionen vorliegt. Liegt aber keine Verpflichtung vor, so bleibt die Vertragsbestimmung unklar, wonach der Mietzins unter Berücksichtigung von im Vertrag unter Pkt. römisch vier umschriebenen Maßnahmen mit S 5.000,-- festgesetzt wird, steht dem Vermieter doch kein durchsetzbares Recht derartige 'Maßnahmen' (Investitionen) zu verlangen, zu.

Geht man umgekehrt vom Fall einer Verpflichtung des Mieters aus bliebe ungeklärt, zu welchen konkreten Aufwendungen/Investitionen er sich verpflichtet hat und von welchem Reparatur-/Sanierungs-/Investitionsvolumen die Vertragsparteien ausgegangen sind.

Grundsätzlich wäre die Frage nach dem Zeitpunkt des Zuflusses der festgestellten verdeckten Ausschüttung dann von Bedeutung, wenn das Mietverhältnis dem Grunde nach anerkannt und sich die Feststellungen der Bp. lediglich auf die Mieterinvestitionen beziehen würden, im konkreten Fall ist sie insofern unbeachtlich, als dem Mietverhältnis in seiner Gesamtheit die Fremdüblichkeit von vorneherein abgesprochen wurde.

Die in den Jahren 1990 bis 1995 angefallenen Kosten (Mieterinvestitionen) der Bw. i.H.v. S 5,465.842,-- übertreffen die Anschaffungskosten der Liegenschaft durch den Vermieter i.H.v. S 1,800.000,-- per 28.8.1990 bei weitem.

Die Maßnahmen der Bw. reichen über eine grundlegende Sanierung des Objektes weit hinaus und bestehen u.a. auch im Neubau eines Speichers sowie eines Schuppens. Die nutzbare Fläche stieg solcherart von 246,6 qm laut Einheitswerterklärung zum 1.1.1991 auf 466 qm laut Einheitswerterklärung zum 1.1.1994.

Ein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt kann dem Vertragswerk nach den oben ausgeführten Überlegungen nicht unterstellt werden.

Ob ein Fremder einen Vertrag mit einem derartigen Inhalt abgeschlossen hätte ist zu Recht zu bezweifeln."

Daran anschließend setzte sich die belangte Behörde in ihren Erwägungen mit dem Ausmaß der tatsächlichen betrieblichen Nutzung des Objektes durch die Beschwerdeführerin, mit anderen, weniger kostenintensiven Möglichkeiten zur Erreichung der angegebenen Zwecke und mit der Berücksichtigung der betrieblichen Nutzung des Objektes in den Jahren 1993 bis 1995 als Nutzungseinlage auseinander. In beiderlei Hinsicht seien vergleichsweise die Kosten einer Inanspruchnahme des Seminarhotels Burg S. herangezogen worden. Der daraus errechnete Barwert betrage im Verhältnis zu den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kosten nur 24,44 % bei zwanzigjähriger Nutzung und 29,47 % bei ewiger Rente.

Abschließend führte die belangte Behörde aus:

"Die Behörde geht unter Berücksichtigung obiger Sachverhaltsfeststellungen sowie Überlegungen davon aus, dass langfristige, die Privatsphäre betreffende Überlegungen des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Anschaffung des Objektes in B sowie den nachfolgenden Abschluss des Mietvertrages mit der Bw. in der vorliegenden Form maßgebend waren wobei Aufwendungen in die betriebliche Sphäre transferiert werden sollten.

Der Mietvertrag entspricht in Hinblick auf die geforderte Fremdüblichkeit keinesfalls dem von der Judikatur entwickelten Maßstab der für die steuerliche Anerkennung derartiger Vertragswerke zwischen nahen Angehörigen erforderlich ist.

Es liegt eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an den Gesellschafter M.O. vor, weshalb die Bilanz insoweit korrigiert und die verdeckte Ausschüttung außerbilanziell hinzugerechnet wurde. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer,

Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbeträge sowie der Kapitalertragsteuer aufgrund der Betriebsprüfung erfolgte solcherart zu Recht."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Die belangte Behörde hat dem Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter Mag. Manfred O. die steuerliche Anerkennung im Hinblick auf die Vertragsbestimmung versagt, in der die Beschwerdeführerin für den Fall der Beendigung des Vertragsverhältnisses auf einen Ersatz für ihre Investitionen in das Mietobjekt verzichtete. Dass es umfangreicher Investitionen bedürfen würde, um das Objekt für die im Vertrag festgehaltenen Zwecke der Beschwerdeführerin nutzbar zu machen, stand beim Vertragsabschluss fest. Andererseits wurde dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin das Objekt in einem für sie nicht benutzbaren Zustand anmietete, durch die Festlegung einer sehr niedrigen Miete Rechnung getragen. Dieser Zusammenhang wurde im Vertrag ausdrücklich erwähnt.

Vor diesem Hintergrund stützte sich die Verneinung der Frage, ob der Vertrag mit einem solchen Inhalt - niedrige Miete bei Verzicht auf Ersatz von Instandsetzungs- und Ausbaurkosten - auch unter Fremden zustande gekommen wäre, im Betriebsprüfungsbericht auf die Annahme einer nur neunjährigen Nutzung durch die Beschwerdeführerin. Diese Annahme gründete sich auf den Wortlaut der entsprechenden Vertragsbestimmung und wurde in der Stellungnahme zur Berufung gegenüber dem Argument der Beschwerdeführerin, die Befristung des Vertrages sei wegen des Mietrechtsgesetzes unwirksam gewesen, mit dem Hinweis auf die jederzeitige Möglichkeit einer einvernehmlichen Vertragsauflösung verteidigt. Die belangte Behörde hat sich den zuletzt erwähnten Gedankengang nicht zueigen gemacht und nicht nur die tatsächliche Fortsetzung des Vertragsverhältnisses über den 31. Dezember 1999 hinaus als nachträglichen und daher unbeachtlichen Umstand, sondern auch die Unwirksamkeit der im Vertrag vom 8. Juli 1991 vereinbarten Befristung aus ihren Überlegungen zunächst ausgeklammert.

Für die Annahme der belangten Behörde, die Aufwendungen der Beschwerdeführerin auf das Mietobjekt seien durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen und daher als verdeckte Ausschüttungen zu werten, ist dies jedoch - wie sich aus den weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid ergibt - nicht tragend. Unter dem Gesichtspunkt des anzustellenden Fremdvergleichs war im vorliegenden Fall zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin den Mietvertrag vom 8. Juli 1991, der einen Ersatz für Investitionen ausschloss, auch mit einem Außenstehenden in der vorliegenden Form geschlossen hätte. Auf die im Berufungsverfahren geltend gemachte Möglichkeit, die Liegenschaft auch ohne das Erfordernis einer Vertragsverlängerung über den 31. Dezember 1999 hinaus nutzen zu können, wäre es dabei nur angekommen, wenn die Beschwerdeführerin selbst an der Möglichkeit, das Mietobjekt auch schon vor einer Amortisierung der Investitionen ohne wirtschaftlichen Nachteil aufgeben zu können, nicht interessiert sein konnte. In diese Richtung gehende Behauptungen hat die Beschwerdeführerin - auch im Zusammenhang mit den Erwähnungen eines sich ausweitenden Geschäftsumfanges und einer zusehends steigenden wirtschaftlichen Bedeutung des Mietobjektes im Berufungsverfahren - jedoch nicht aufgestellt. Sie führt in der Beschwerde vielmehr aus, die gewählte Vertragsgestaltung habe ihr wegen der rechtlichen Unwirksamkeit der Befristung "größtmögliche Flexibilität" eingeräumt, indem der Vermieter zwar bei andauerndem Bedarf der Beschwerdeführerin keine Möglichkeit gehabt hätte, das Mietverhältnis einseitig zu beenden, es "im Falle des Wegfalls der Notwendigkeit für ein derartiges Mietobjekt" aber "zu einem relativ frühen Zeitpunkt möglich gewesen" wäre, das Mietverhältnis zu beenden. Mit der gleichzeitigen Beschwerdebehauptung, es habe "kein Risiko des Verlustes der Investitionen bestanden", ist der Hinweis auf die zuletzt erwähnte Möglichkeit - angesichts der gewählten Vertragsgestaltung - nicht vereinbar. Tatsächlich wurde das Mietverhältnis zwar nach dem 31. Dezember 1999 fortgesetzt, in der Beschwerde wird aber eingeräumt, die "relativ geringe Nutzung" im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und darüber hinaus habe ihre Ursache in der "wirtschaftlichen Entwicklung", die "mit den Expansionsplänen nicht Schritt halten konnte". Das Fehlen einer vertraglichen Absicherung der Investitionen für diesen Fall - in dem die wirtschaftlichen Interessen der Beschwerdeführerin eine Beendigung des Bestandverhältnisses nahe legen konnten - trägt daher auch unter der Annahme eines unbefristeten Bestandverhältnisses die Schlussfolgerung der belangten Behörde, das Vorgehen sei insgesamt durch "langfristige, die Privatsphäre betreffende Überlegungen" bestimmt gewesen. Zieht man in Betracht, dass es sich beim Vermieter um den Minderheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin und zugleich um den Bruder des Mehrheitsgesellschafters handelte, so ist die mangelnde Sorge um das Schicksal der Investitionen verständlich. Gründe dafür, dass gleichartige Vereinbarungen auch mit einem außenstehenden Vermieter getroffen worden wären, sind dem Vorbringen der Beschwerdeführerin hingegen nicht entnehmbar.

Die Beschwerdeführerin stellt auch nicht in Abrede, dass die Investitionen für den Vermieter von Vorteil waren. Sie

verteidigt die behauptete Üblichkeit der Vertragsklausel über den Verzicht auf ihren Ersatz - vom Fall losgelöst - mit dem Argument, "Mieterinvestitionen" seien für den Vermieter "in aller Regel nicht verwertbar". Dass dies auf die im vorliegenden Fall im Vertrag angesprochenen und von der Beschwerdeführerin in der Folge durchgeführten umfangreichen Sanierungs- und Ausbaumaßnahmen zugetroffen hätte, versucht die Beschwerdeführerin nicht darzulegen. Wenn in der Beschwerde darauf hingewiesen wird, die Vereinbarung einer Ablöse sei "aus steuerlicher Sicht auch nicht gefordert, weil der wirtschaftliche Vorteil ... im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wird", so ist dem entgegenzuhalten, dass dies zur Klärung der Frage, ob die Aufwendungen der Beschwerdeführerin durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren, nichts beiträgt. Die Bejahung dieser Frage steht - entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung - auch nicht im Widerspruch dazu, dass eine private Nutzung des Objektes während des Streitzeitraumes nicht feststellbar war, und bedeutet insoweit, als die belangte Behörde sich dabei auf einen Fremdvergleich gestützt hat, keine unzulässige Überprüfung der Angemessenheit von Betriebsausgaben. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde nehmen nicht auf den hier gegebenen Kontext der Überprüfung behaupteter Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und einem ihrer eigenen Gesellschafter Bedacht. Für die Beurteilung der für die Streitjahre geltend gemachten Aufwendungen als verdeckte Ausschüttungen kommt es schließlich auch nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem die daraus resultierenden Vorteile - bei steuerlicher Anerkennung des Bestandvertrages - beim Vermieter steuerlich zu erfassen wären. Nur Letzteres ist aber Gegenstand der von der Beschwerdeführerin und im angefochtenen Bescheid zitierten Aussage in dem hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1998, Zl. 96/15/0086.

Zur Frage der gewinnmindernd berücksichtigten "Nutzungseinlage" kann gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das schon im angefochtenen Bescheid erwähnte hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, Zlen. 94/15/0160, 0161, verwiesen werden. In der Beschwerde wird ausgeführt, die Berücksichtigung der Nutzungseinlage habe "nur zu einer geringfügigen Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung" geführt, weshalb nicht davon gesprochen werden könne, dass die Beschwerdeführerin nicht beschwert sei. Damit wird jedoch nur dargetan, dass die Berücksichtigung der Nutzungseinlage nicht zum Fehlen einer Beschwer in Bezug auf den angefochtenen Bescheid insgesamt führte. Dass sie für die Beschwerdeführerin von Nachteil war, geht daraus ebenso wenig hervor wie in dem Fall des zitierten hg. Erkenntnisses. Zur Frage der gewinnmindernd berücksichtigten "Nutzungseinlage" kann gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG auf das schon im angefochtenen Bescheid erwähnte hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, Zlen. 94/15/0160, 0161, verwiesen werden. In der Beschwerde wird ausgeführt, die Berücksichtigung der Nutzungseinlage habe "nur zu einer geringfügigen Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung" geführt, weshalb nicht davon gesprochen werden könne, dass die Beschwerdeführerin nicht beschwert sei. Damit wird jedoch nur dargetan, dass die Berücksichtigung der Nutzungseinlage nicht zum Fehlen einer Beschwer in Bezug auf den angefochtenen Bescheid insgesamt führte. Dass sie für die Beschwerdeführerin von Nachteil war, geht daraus ebenso wenig hervor wie in dem Fall des zitierten hg. Erkenntnisses.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2008.

Wien, am 23. Juni 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004130090.X00

Im RIS seit

07.08.2009

Zuletzt aktualisiert am

05.12.2009

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at